

18 april 1984.

nr. 21.707

DG.

De Hoge Raad der Nederlanden,

Gezien het beroepschrift in cassatie van X te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 1 juni 1982 betreffende de hem opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1976 tot en met 1978;

Gezien de conclusie van de Advocaat-Generaal Van Soest van 28 oktober 1983 strekkende tot vernietiging van de bestreden uitspraak en tot verwijzing van het geding naar een ander gerechtshof ter verdere behandeling en beslissing;

Gezien de stukken;

Overwegende dat belanghebbende, aan wie over genoemd tijdvak een naheffingsaanslag in de omzetbelasting is opgelegd ten bedrage van f 6.156,21 aan enkelvoudige belasting en f 1.539,-- aan verhoging, na vergeefs bezwaar bij de Inspecteur van diens uitspraak in beroep is gekomen bij het Hof;

Overwegende dat het Hof als vaststaande heeft aangemerkt:

"Belanghebbende oefent zelfstandig een cafébedrijf uit te Z en is als zodanig ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de Wet). Uit een bij W C.V. te S (W) ingesteld onderzoek is de inspecteur gebleken, dat aldaar aan verkopen van zogenoemde "food"artikelen aan belanghebbende in de jaren 1976, 1977 en 1978 is geboekt onderscheidenlijk f 14.348,71, f 15.893,36 en f 10.572,67. In belanghebbendes administratie is van deze aankopen geboekt onderscheidenlijk f 2.802,01, f 6.692,53 en f 7.247,44.

Belanghebbendes dochter drijft onder de naam Y een eigen onderneming. Een deel van de ten name van belanghebbende bij W ingekochte goederen is tegen kostprijs doorgeleverd aan ofwel gekocht door die dochter.

De inspecteur heeft het verschil tussen de bij W en bij belanghebbende geboekte bedragen, verminderd met de door de dochter geboekte bedragen aangemerkt als niet geboekte aankoop van goederen ten behoeve van de onderneming.

De niet geboekte aankopen vermeerderd met de voor belanghebbende voor die jaren geldende bruto-winstpercentages heeft de inspecteur aangemerkt als niet geboekte omzet. Over deze omzet is nageheven naar het normale tarief. Na de uitspraak heeft de inspecteur ambtshalve de aanslag verminderd met f 792,85 inclusief 25% verhoging, zulks op basis van een verdeling van de desbetreffende goederen naar het normale en naar het lage tarief.

Na de zitting heeft de inspecteur nog bericht, dat in het geval het bruto-winstpercentage dient te worden berekend over de inkopen exclusief omzetbelasting in plaats van - zoals is geschied - over de inkopen inclusief omzetbelasting, de aanslag moet worden verminderd tot f 5.384,38 aan enkelvoudige belasting en f 1.346,-- aan verhoging;"

Overwegende dat het Hof het geschil als volgt heeft omschreven:

"dat in geschil is of op basis van de aankopen, zoals bij W bevonden, kan worden nageheven en, zo ja, of dan de aanslag juist is berekend, alsmede of de door W bij die aankopen in rekening gebrachte omzetbelasting op de verschuldigde belasting in mindering kan worden gebracht;"

Overwegende dat het Hof de standpunten van partijen als volgt heeft weergegeven:

"dat tot grond van het beroep is aangevoerd, zakelijk weergegeven:

Er bestaat geen zekerheid dat de renseignements van W een betrouwbare toedeling van de omzet per kaartnummer verschaffen, nu

daarop geen accountantscontrole mogelijk is en W alleen een civielrechtelijk belang heeft dat haar omzet op nummers van aan ondernemers verstrekte kaarten verantwoord moet zijn.

Het is algemeen bekend dat bij W, zowel voor zakelijke als voor privé-doeleinden wordt gekocht. Er wordt geen extra bewijs verkregen met een boeking van inkoopfacturen bestemd voor privé-gebruik, dat vergt maar extra toelichting en moet ondanks de vastlegging via verklaringen van derden en een redelijk eigen gebruik aannemelijk worden gemaakt. Het privé-gebruik dient acceptabel te zijn en daarover dient een compromis te worden gesloten. Verklaringen van derden zijn overgelegd, daarmee kan niet de exacte hoogte van het privé-gebruik worden bepaald. Er bestaat geen verplichting tot het boeken van facturen welke belanghebbende als privé-persoon worden uitgereikt. Door over de "non-food"aankopen niet na te heffen erkent de inspecteur dat in privé wordt aangekocht.

Ten onrechte is uitgegaan van de omzet als basis van de berekening van de aanslag en niet van de bruto-winst, is de omzet uitsluitend berekend naar het hoogste tarief en is het bruto-winstpercentage toegepast op de inkopen inclusief in plaats van exclusief omzetbelasting.

De inkopen W, voor zover zakelijk, hadden nagenoeg uitsluitend betrekking op het bedrijf van de dochter. Belanghebbende zelf kwam niet vaak bij W en kocht zelden voor zich zelf privé.

Naar aanleiding van een boekenonderzoek is over de jaren 1974 tot en met 1977 reeds eerder nageheven. Behoorlijk bestuur eist dat thans op de jaren 1976 en 1977 niet terug gekomen kan worden. De voorbelasting moet nog in mindering worden gebracht.

Indien wegens onvoldoende bewijs de aanslag niet naar nihil kan worden teruggebracht of kan worden verminderd, is stellig geen sprake van grove schuld. De naheffing wordt dan veroorzaakt door een formele interpretatie van de administratieve verplichtingen. Er is geen sprake van een meer ernstige vorm van grove schuld, alleen van een alleszins begrijpelijke vormfout. De verhoging dient dan ook te

vervallen;

dat de inspecteur in hoofdzaak heeft betoogd:

In het kader van een landelijk onderzoek betreffende horeca-ondernemingen is bij belanghebbende een onderzoek ingesteld om na te gaan of de inkopen volledig en op de juiste wijze in de boekhouding waren verantwoord.

De ontvangsten van bedrijven als die zijn onderzocht bestaan voornamelijk uit kasontvangsten welke op hun volledigheid veelal niet zijn te controleren. Dit biedt de gelegenheid om, indien een gedeelte van de inkoop buiten de boeken wordt gehouden, een in verhouding gelijk deel van de omzet niet aan te geven zonder dat dit een merkbaar effect heeft op het bruto-winstpercentage.

Gebleken is dat belanghebbende niet alle bij W gedane inkopen in de boekhouding heeft verantwoord. Op grond hiervan kan worden aangenomen dat een in verhouding gelijk deel van de omzet buiten de boeken is gehouden, tenzij de ondernemer aantoont dat de ontvangstenverantwoording juist en volledig is, dan wel dat het gehanteerde bruto-winstpercentage te hoog zou uitkomen.

Daar als gevolg van de onvolledige verantwoording van de inkopen belanghebbendes administratie niet voldoet aan de eisen van de Wet dienen aanslag en uitspraak te worden gehandhaafd, tenzij en voor zover belanghebbende aantoont dat zij onjuist zijn.

Bij W kunnen alleen personen inkopen die in het bezit zijn van een zogeheten W-paspoort. Dit paspoort wordt uitsluitend verstrekt aan bepaalde personen, waaronder ondernemers. Het paspoort is voorzien van een individueel inschrijfnummer, de naam en het adres van de onderneming en de namen van maximaal twee personen die namens de onderneming tot koop gerechtigd zijn. Het paspoort wordt slechts verstrekt indien de ondernemer is ingeschreven bij de Kamer van Koophandel en ook daadwerkelijk zaken doet. Per ondernemer wordt slechts een paspoort verstrekt, duplicaten worden, ook na verlies, in principe niet afgegeven. De ondernemer verplicht zich het paspoort uitsluitend te gebruiken voor inkoopdoeleinden ten behoeve

van zijn bedrijf.

Naast de paspoorten worden nog zogeheten dagpasjes uitgereikt aan paspoorthouders die hun paspoort niet bij zich hebben. Deze dienen zich daartoe te legitimeren, waarna in het kaartregister wordt nagegaan of zij zijn ingeschreven. Dit pasje geldt slechts voor één bezoek en wordt bij vertrek weer ingenomen. Het vermeldt naam, adres en inschrijfnummer van het originele paspoort.

Dagpasjes worden ook verstrekt aan personen die voor het eerst W bezoeken en overigens aan de eisen van ondernemerschap voldoen en aan personen wier W-paspoort is geblokkeerd. Deze dagpasjes vermelden dan een algemeen nummer.

Alle verkopen geschieden à contant. Bij afrekening aan de kassa wordt het individuele paspoortnummer aangeslagen. Op de factuur wordt dan automatisch de naam en het adres van de houder afgedrukt. Wanneer een pasje is voorzien van een algemeen nummer wordt een factuur zonder naam en adres afgegeven.

De onderwerpelijke renseignementen zijn ontleend aan een computeruitdraai bij W, vermeldende de verkopen aan alle paspoorthouders in 1976, 1977 en 1978, verdeeld naar "food" en "non-food", in volgorde van individuele paspoortnummers en tevens het aantal afgegeven facturen. Daarnaast werd een uitdraai verstrekt van de bij die paspoortnummers behorende namen en adressen, verdeeld naar een bepaalde branche.

Aangezien renseignering via kopie-facturen uiterst tijdrovend zou zijn, is vanaf de computeruitdraai gerenseigneerd.

Het vanwege W geuite bezwaar dat de aldus opgegeven omzet niet zou aansluiten bij die vermeld in de jaarstukken is te dezen niet van belang.

De administratie van de verkopen bij W geschiedt als volgt:

Per dag wordt geboekt het totaal van de kassalijsten van die dag. Vervolgens wordt die omzet, mede gecodeerd naar paspoortnummer, in de computer opgeslagen en bewaard. De gerenseigneerde gegevens zijn direct afkomstig van die opslag. Het kan dus niet

anders dan dat de verstrekte cijfers juist zijn, zij het dat de betrokken ondernemers meer kunnen hebben gekocht bij voorbeeld via een algemeen codenummer. Van fouten wegens het aanslaan van een verkeerd paspoortnummer is tijdens de renseignering niets gebleken. Overigens zou mogen worden verwacht, nu alleen aan ondernemers wordt geleverd en gezien

hun belang bij een goede factuur, dat de betrokken ondernemers hun facturen bij de afrekening aan de kassa zullen controleren op het juiste nummer en is onwaarschijnlijk dat eventuele fouten niet terstond zijn gecorrigeerd.

Irrelevant is ook of bij W aansluiting bestond tussen de geld- en de goederenbeweging. De renseignering gaat immers uit van de verkopen door de leverancier. Die verkopen zijn juist vastgelegd. De door W per ondernemer verstrekte gegevens zijn dus juist, hooguit te laag.

Bij de renseignering zijn de "non-food" inkopen wel aangemerkt als inkopen in het kader van de onderneming, maar omdat het hier een horeca-onderneming betreft zijn de desbetreffende niet-geboekte facturen niet meegeteld bij de berekening van de meer-omzet. De in- en verkoop van een horeca-onderneming bestaat voornamelijk uit dranken, eetwaren en dergelijke. Daarom zijn de "food" inkopen wel in aanmerking genomen.

Ook indien de desbetreffende inkopen een privé-bestemming hebben gekregen, dient dit te worden aangetoond. De inkopen zijn geschied in het kader van de onderneming en moeten dus in de administratie worden verantwoord, de facturen dienen te worden bewaard, eventuele leveringen ex artikel 3, lid 1, letter g, van de Wet dienen te worden aangetoond.

Uit het voorgaande volgt dat de twijfel van belanghebbende aan de betrouwbaarheid van de W-registratie niet gerechtvaardigd is.

Artikel 34 van de Wet legt de ondernemers de verplichting op aantekening te houden van de aan hen verrichte leveringen en diensten. Deze verplichting is uitgewerkt in artikel 31 van de

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, waarin de ondernemers onder meer de verplichting is opgelegd aantekening te houden van de hun uitgereikte facturen. Als de ondernemer de hem geleverde goederen voor privé-doeleinden gebruikt, verlaten deze de in beginsel omzetbelasting-vrije ondernemers-sfeer en komen zij in de belaste consumptieve verbruikssfeer.

De artikelen 3, lid 1, letter g, en 8, lid 4, van de Wet bepalen dat dan de omzetbelasting verschuldigd wordt over de aanschaffingsprijs. De door belanghebbende als nul-percent transacties aangeduide boekingen dienen dus inderdaad te worden verricht.

Het is de inspecteur uit eigen ervaring bekend en ook de controlerende accountant uit eigen waarneming gebleken, dat W daadwerkelijk controle uitoefent op het door haar gestelde vereiste dat alleen ondernemers bij haar inkopen.

Op belanghebbende berust de bewijslast dat de aankopen niet in het kader van de onderneming zouden zijn gedaan. Dat bewijs is niet geleverd. De overgelegde verklaringen van derden leveren geen bewijs, zij zijn vaag en niet met facturen en betalingsbewijzen belegd. Het feit dat over enkele jaren reeds eerder is nageheven mede in verband met een uitzonderlijk laag eigen gebruik, laat onverlet de bevoegdheid om na te heffen over de omzet uit de nadien bekend geworden inkopen W. Zonder meer onjuist is dat over de hoogte van het redelijke eigen gebruik een compromis gesloten dient te worden.

De facturen W die in de administratie van Y voorkwamen zijn in mindering gebracht. Op geen enkele wijze is aannemelijk gemaakt, dat een groter aandeel van de ten name van belanghebbende geboekte verkopen W aan de dochter moet worden toegerekend. Er is dus ook geen reden om met de door die dochter gehanteerde bruto-winstpercentages rekening te houden.

Na de uitspraak is de aanslag ambtshalve verminderd omdat het juist leek de berekening van de niet geboekte omzet te baseren op de verhouding tussen aan het normale en het verlaagde tarief onderworpen goederen, zoals deze bleek uit de wel geboekte omzet.

Een verhoging van 25 percent is gerechtvaardigd geacht nu gezien de feiten een meer ernstige vorm van grove schuld aanwezig is. Als het bruto-winstpercentage door belanghebbende berekend is over de inkopen exclusief omzetbelasting moet deze omstandigheid leiden tot een geringe vermindering van de aanslag met f 137,98 aan enkelvoudige belasting, rekening houdende met de reeds ambtshalve gegeven vermindering.

Op grond van het onderzoek bij W staat vast dat deze tot de geboekte bedragen goederen aan belanghebbende heeft geleverd. W verstrekt de betrokken ondernemers steeds een factuur en daarop wordt de ondernemer omzetbelasting in rekening gebracht. Niet betwist wordt dat W de door haar verschuldigde omzetbelasting heeft betaald. Aftrek van voorbelasting is niet toegepast omdat in belanghebbendes administratie geen facturen aanwezig zijn en dus niet kan worden vastgesteld of deze op de voorgeschreven wijze zijn opgemaakt.

Artikel 15 van de Wet staat aftrek dan niet toe. Het ontbreken van zulke facturen heeft ook tot gevolg dat niet bekend is tot welk bedrag W omzetbelasting in rekening heeft gebracht. De renseignementen vermelden een totaal bedrag inclusief omzetbelasting. Ter inspectie is het beleid in het algemeen wel, dat in de gevallen waarin vast staat dat de leverancier omzetbelasting in rekening heeft gebracht en ook betaald, het ontbreken van de inkoopfactuur bij de afnemer niet leidt tot het weigeren van de vooraftrek, doch dat deze tot een geschat bedrag wordt verleend. De basis van dit beleid is gelegen in de bepaling van artikel 31, lid 5, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968;"

Overwegende dat het Hof omtrent het geschil heeft overwogen:

"dat gelet op de door de inspecteur geschetste gang van zaken rond de boeking van de verkopen bij W geen redenen zijn gebleken om deze niet betrouwbaar te achten, zulks te meer omdat de kopers steeds een factuur wordt uitgereikt waarop alle gegevens staan vermeld die in de registratie van de verkopen zijn opgenomen;

dat uit de overgelegde, niet betwiste leverings- en betalingsvoorwaarden van W blijkt, dat deze is een inkoopcentrum voor detaillisten, grootverbruikers en horeca-ondernemers, dat voor het verkrijgen van een W-paspoort bewijsstukken moeten worden overgelegd waaruit het bestaan en de aard van het bedrijf wordt aangetoond en dat de ontvanger van een W-paspoort door zijn ondertekening bevestigt dat het paspoort uitsluitend zal worden gebruikt voor inkoopdoeleinden ten behoeve van zijn bedrijf;

dat niet is gesteld of gebleken, dat belanghebbende met deze leverings- en betalingsvoorwaarden niet bekend zou zijn of dat hij zich niet door ondertekening zou hebben verbonden tot nakoming van die voorwaarden;

dat daarom moet worden aangenomen, dat de inkopen van belanghebbende bij W zijn gedaan in het kader van zijn onderneming;

dat ingevolge het bepaalde in artikel 34 van de Wet en de krachtens dit artikel vastgestelde uitvoeringsregels de ondernemer gehouden is regelmatig aantekening te houden van de hem geleverde goederen en de hem uitgereikte facturen;

dat belanghebbende niet voldoende bewijs heeft geleverd voor zijn stellingen, dat hij derden in de gelegenheid heeft gesteld te zijnen name op vertoon van zijn W-paspoort inkopen te doen, dat hij een deel van de bij W gekochte goederen in privé heeft verbruikt en - voor zover W inkopen aldaar niet zijn verantwoord - dat goederen zijn gekocht door of wel doorgeleverd aan de ondernemer van Y

en dat hij op grond van die omstandigheden de daarop betrekking hebbende facturen - in afwijking van bovenvermelde verplichting - niet heeft behoeven te boeken; dat de vier in kopie overgelegde verklaringen van derden daartoe te vaag en op zich zelf onvoldoende zijn, terwijl voor het overige geen enkel stuk is overgelegd;

dat de enkele omstandigheid, dat eerder over de jaren 1976 en 1977 belasting is nageheven, de inspecteur niet belet om wederom een naheffingsaanslag op te leggen indien hem, zoals in casu, nadien uit

niet eerder bekend gegevens blijkt dat nog te weinig belasting is betaald; dat met name de omstandigheid dat de eerder opgelegde naheffingsaanslag zijn grond vond in een onaanvaardbaar laag eigen gebruik daartoe geen beletsel vormt, nu te dezen is nageheven wegens niet geboekte omzet aan derden en een - door belanghebbende zelf ter zitting gering genoemd - eigen gebruik van de in geschil zijnde aankopen niet is komen vast te staan;

dat tussen partijen vaststaat dat de aanslag te hoog is berekend, omdat daarin geen rekening was gehouden met het feit dat een deel van de omzet is belast naar het verlaagde tarief; dat het bedrag van de vermindering te dezen niet in geschil is;

dat geen grond is gebleken om een verdere vermindering te verlenen op basis van de door een andere ondernemer, de dochter van belanghebbende, naar het verlaagde tarief belaste leveringen;

dat belanghebbende heeft verklaard, dat het door hem berekende bruto-winstpercentage is gevonden op basis van inkopen exclusief omzetbelasting; dat de inspecteur deze verklaring niet gemotiveerd heeft betwist en het Hof geen reden heeft deze verklaring in twijfel te trekken, zodat van de juistheid daarvan kan worden uitgegaan; dat voor alsdan niet in geschil is dat de aanslag uit dien hoofde dient te worden verminderd met een bedrag van f 137,98 aan belasting;

dat ingevolge artikel 15, lid 1, van de Wet in aftrek wordt gebracht de belasting welke door andere ondernemers in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakt factuur;

dat ter zake van de in geschil zijnde leveringen geen facturen in de administratie van belanghebbende zijn aangetekend noch bewaard; dat evenwel deze omstandigheid in casu niet verhindert dat de door W aan belanghebbende in rekening gebrachte belasting in aftrek moet worden gebracht op de verschuldigde belasting; dat immers de belasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen, welke aankoop uit de administratie van W is gebleken, welke leveringen ook in de visie van de inspecteur aldaar tot de juiste bedragen door W zijn

geregistreerd inclusief omzet belasting en ter zake van welke leveringen telkens facturen zijn uitgereikt waarop de verschuldigde omzetbelasting in rekening is gebracht; dat geen feiten of omstandigheden zijn gesteld of gebleken welke grond geven om aan te nemen dat de desbetreffende facturen niet op de juiste wijze zouden zijn opgemaakt;

dat aannemelijk is en de inspecteur ook niet betwist dat W de aldus in rekening gebrachte omzetbelasting heeft betaald; dat alsdan de inspecteur in strijd handelt met het beginsel dat belasting in gelijke gevallen naar dezelfde maatstaven wordt geheven, nu is gebleken dat het beleid ter inspectie er op is gericht om in gevallen, waarin vaststaat dat de leverancier omzetbelasting in rekening heeft gebracht en heeft betaald vooraf trek niet te weigeren op de enkele grond van het ontbreken van de desbetreffende inkoopfacturen; dat de omstandigheid dat niet bekend is tot welk bedrag aan belanghebbende omzetbelasting in rekening is gebracht hier niet aan afdoet, nu het beleid van de inspecteur in zulke gevallen inhoudt dat hij dat bedrag dan pleegt te schatten, gelijk hij ook het bedrag van de ter zake van de leveringen verschuldigde belasting heeft geschat naar rato van de uit de boekhouding van belanghebbende gebleken verhouding aan ontvangsten wegens leveringen van aan het normale en aan het verlaagde tarief onderworpen goederen; dat mitsdien de aanslag met toepassing van dezelfde verhoudingscijfers nog dient te worden verminderd wegens de door W in rekening gebrachte omzetbelasting welke met inachtneming van de berekeningen verstrekt in de zich onder de stukken bevindende brief van de inspecteur van 25 mei 1981 voor 1976, 1977 en 1978 uitkomt op respectievelijk f 1.248,95, f 809,64 en f 180,81 of tezamen op f 2.239,40;

dat ingevolge het bepaalde in artikel 21, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de in een naheffingsaanslag begrepen belasting met honderd percent wordt verhoogd en de verhoging tien percent bedraagt als het niet aan opzet of grove schuld van de betrokkene is te wijten dat te weinig belasting is betaald;

dat gelet op het vorenoverwogene moet worden aangenomen dat het zo niet aan opzet dan toch aan grove schuld van belanghebbende valt te wijten dat te weinig belasting is betaald; dat mitsdien terecht een verhoging van meer dan tien percent is vastgesteld;";

Overwegende dat het Hof op die gronden de uitspraak van de Inspecteur heeft vernietigd en de naheffingsaanslag heeft verminderd tot f 3.144,98 aan enkelvoudige belasting, vermeerderd met een verhoging van 25 percent over het bedrag aan enkelvoudige belasting;

Overwegende dat belanghebbende 's Hofs uitspraak bestrijdt met het volgende middel van cassatie:

"Schending althans verkeerde toepassing van het Nederlandse recht, in het bijzonder artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968, artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 17 van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, met name ten aanzien van de volgende onderdelen van de uitspraak:

I. Met betrekking tot de vraag of belanghebbende in het kader van zijn onderneming meer inkopen bij W heeft gedaan dan in zijn boeken zijn verwerkt.

1. Het Hof heeft geoordeeld dat geen redenen zijn gebleken de boeking van de verkopen bij W niet betrouwbaar te achten.

1.1. Afgezien van de vraag of dit oordeel juist en voldoende gemotiveerd is (quod non: zie 1.2) is dit oordeel op zich zelf onvoldoende om 's Hofs beslissing te dragen.

Het Hof heeft hiermede immers nog niet beslist dat die (betrouwbare) boeking van de verkopen inhoudt dat de door W verstrekte computeruitdraai juist zou zijn en vervolgens dat deze computeruitdraai juist zou zijn overgenomen in de renseignementen die de inspecteur als basis voor zijn aanslag heeft genomen.

1.2. Subsidiair: Indien de Hoge Raad van mening zou zijn dat het Hof met het sub 1 genoemde oordeel kennelijk tevens (implicite) heeft bedoeld dat de computeruitdraai en de renseignementen betrouwbaar en juist zouden zijn, en indien de Hoge Raad van mening zou zijn dat

het Hof dit niet tevens uitdrukkelijk in zijn oordeel behoefde op te nemen, moge het volgende worden aangevoerd:

Het Hof zou dan (implicite) hebben geoordeeld dat de renseignementen, gebaseerd op de computeruitdraai van W, aangevende bedragen die op het paspoortnummer van belanghebbende zouden zijn gekocht

- betrouwbaar en (dus) juist zouden zijn
- voldoende bewijs zouden vormen om aannemelijk te maken dat op dit paspoortnummer inderdaad goederen tot (ten minste) deze bedragen door belanghebbende bij W zijn gekocht.

Ten aanzien van beide onderdelen acht belanghebbende het (implicite) oordeel van het Hof zowel ten principale als ten aanzien van de daartoe door het Hof aangevoerde gronden onjuist en onvoldoende gemotiveerd.

Ter toelichting moge het volgende worden aangevoerd:

Belanghebbende heeft ontkend en gemotiveerd bestreden dat de in de renseignementen genoemde totaalcijfers betrouwbare gegevens verschaffen in die zin dat de toedeling van de omzet per kaartnummer juist is. Bovendien heeft, zoals is erkend in het verzoekschrift van de inspecteur, de heer A, hoofd administrateur van W, drie redenen aangegeven waarom deze informatie inderdaad onjuist zou (kunnen) zijn.

Het Hof heeft hieromtrent slechts beslist dat "geen redenen zijn gebleken" om de boeking van de verkopen niet betrouwbaar te achten.

Hieromtrent moge het volgende worden opgemerkt:

1.2.1. Uit de vaststelling dat de boeking van de verkopen "betrouwbaar" geacht moeten worden volgt niet zonder meer dat daardoor ook de totaalcijfers van de computeruitdraai per paspoortnummer "betrouwbaar" zouden zijn (zie 1.1.).

1.2.2. Onjuist is het standpunt van het Hof dat dient te blijken dat de boeking bij W onjuist zou zijn.

Er is immers geen sprake van de situatie die is vermeld in artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (omkering

bewijslast) zodat op de inspecteur op de eerste plaats de bewijslast rust aan te tonen dat de gegevens waarop hij zijn stellingen baseert juist zijn. Aan deze bewijslast heeft de inspecteur door de enkele productie van de rensignementen (bijlage 1 bij het vertoogschrift) zonder ondersteuning van de desbetreffende facturen of zelfs maar van een door W en/of een accountant geverifieerde en/of ondertekende verklaring, niet voldaan.

In dit verband moge er nog op worden gewezen dat de inspecteur zich heeft gemeend te mogen verschonen van deze bewijsplicht omdat rensignering via de kopie-facturen een uiterst tijdrovende zaak zou zijn (bladzijde 5, vierde alinea van het vertoogschrift). Dat neemt echter niet weg dat de inspecteur op grond van zijn bevoegdheden (artikel 49, lid 1, AWR) wel toegang heeft tot de kopie-facturen die, naar ons is medegedeeld, op overzichtelijke wijze door W in bundels worden bewaard. Daar staat tegenover dat de belanghebbenden geen toegang hebben tot de kopie-facturen.

W is niet verplicht deze kopie-facturen voor hen te produceren en is daartoe ook niet bereid. Ook staat W belanghebbenden uiteraard niet toe zelf de kopie-facturen uit de bundels te zoeken. Voor belanghebbenden is het dus een onmogelijke zaak het (tegen)bewijs te leveren.

Op belanghebbende mocht bovendien niet de bewijslast worden gelegd overtuigend aan te tonen dat de boeking bij W onjuist is.

Immers zelfs wanneer het Hof in deze kwestie de bewijslast wel op belanghebbende mocht leggen, dan nog zou dat slechts inhouden dat belanghebbende deze onjuistheid aannemelijk behoeft te maken.

1.2.3. Voor zijn vaststelling dat de boeking van de verkopen niet onbetrouwbaar geacht moet worden beroept het Hof zich op twee elementen.

1.2.3.1. De door de inspecteur geschetste gang van zaken rond de boeking van de verkopen bij W.

Hiermee heeft het Hof echter onvoldoende duidelijk aangegeven welke feiten het aan dit oordeel ten grondslag heeft gelegd, zodat

's Hofs uitspraak niet naar de eis der wet met redenen is omkleed (zie arrest van de Hoge Raad van 21 januari 1981, rolnummer 20.149, BNB 1982/59).

Doch zelfs wanneer deze motivering normaliter wel voldoende zou zijn geweest (quod non) mocht in dit geval het Hof met deze de ontkenningen van belanghebbende en van de heer A.

Het Hof geeft geen blijk deze ontkenningen, en de feiten waarop die ontkenningen steunden, voldoende te hebben onderzocht.

1.2.3.2. Het feit dat de kopers steeds een factuur wordt uitgereikt waarop alle gegevens staan vermeld die in de registratie van de verkopen zijn opgenomen.

Deze motivering is onbegrijpelijk omdat niet duidelijk is, waarom uit dat feit zou blijken dat de boeking van de verkopen betrouwbaar geacht moet worden.

Voor zover het Hof hiermee heeft bedoeld de stelling van de inspecteur te onderschrijven dat kopers direct hun facturen bij de afrekening aan de kassa zullen controleren op het juiste nummer, en dat het onwaarschijnlijk zou zijn dat eventuele fouten niet terstond zijn gecorrigeerd, moge hieromtrent het volgende worden opgemerkt:

1.2.3.2.1. Zelfs wanneer deze stelling van de inspecteur juist zou zijn volgt daaruit nog niet de betrouwbaarheid van de gewraakte totaalcijfers van de computeruitdraai omdat belanghebbende en de heer A ook andere redenen hebben aangevoerd voor de onjuistheid daarvan, dan alleen fouten in de facturering.

1.2.3.2.2. De stelling van de inspecteur is op duidelijke wijze onhoudbaar omdat een koper die een foutieve factuur krijgt uitgereikt er alleen belang bij heeft deze te laten corrigeren indien hij de gekochte goederen in zijn onderneming (en niet privé) en bovendien in het "witte" circuit wil omzetten. Een koper die de gekochte goederen privé wil gebruiken heeft bij correctie geen belang terwijl een koper die zich voorneemt de goederen om te zetten in het "zwarte" circuit (hetgeen volgens recente onderzoeken geen uitzonderlijk voornemen blijkt te zijn) een foute facturering, en met name een foute

tenaamstelling, juist als een buitenkansje zal beschouwen.

2. Het Hof heeft geoordeeld dat op grond van de bekendheid met de leverings- en betalingsvoorwaarden van W en door de ondertekening daarvan - waardoor belanghebbende zich heeft verbonden tot nakoming van die voorwaarden - moet worden aangenomen dat de inkopen van belanghebbende zijn gedaan in het kader van zijn onderneming.

Dit oordeel is echter onjuist en onvoldoende gemotiveerd omdat aan deze feiten (wellicht) slechts civiel-juridische waarde kan worden toegekend, terwijl tussen partijen vaststaat dat deze voorwaarden in de praktijk worden overtreden.

Ter toelichting mogen het volgende worden opgemerkt:

2.1. De inspecteur heeft alleen verwezen naar de leverings- en betalingsvoorwaarden van W.

Nu in casu geen sprake is van de situatie die is vermeld in artikel 29, lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (omkering van de bewijslast) rust op de inspecteur de bewijslast van de juistheid van zijn stelling dat alle inkopen door belanghebbende zijn gedaan (zie 1) in het kader van zijn onderneming. Aan deze bewijslast heeft de inspecteur door de enkele verwijzing naar de leverings- en betalingsvoorwaarden niet voldaan.

2.2. Zelfs wanneer een verwijzing naar de leverings- en betalingsvoorwaarden normaliter voor de inspecteur wel voldoende zou zijn om aan zijn bewijsverplichting te voldoen (quod non) dan nog is een dergelijke verwijzing in het onderhavige geval onvoldoende, en wel omdat vaststaat dat deze voorwaarden door de paspoorthouders in de praktijk worden overtreden en dat ook belanghebbende dat heeft gedaan. In dit verband had het Hof dan ook niet mogen volstaan met de vaststelling dat belanghebbende met de voorwaarden bekend was en dat hij zich had verbonden tot nakoming daarvan, maar had het Hof ook moeten onderzoeken (en na onderzoek moeten vaststellen) dat belanghebbende zich de facto aan die voorwaarden had gehouden.

Een dergelijk onderzoek heeft het Hof echter niet ingesteld en

een dergelijke vaststelling ontbreekt ook in de uitspraak.

Het belang van een dergelijk onderzoek blijkt men name ook uit hetgeen hieronder sub 2.2.1. en 2.2.2. wordt aangevoerd.

2.2.1. Door belanghebbende is gesteld dat het algemeen bekend is dat bij inkopen bij W nagenoeg altijd privé en zakelijke inkopen tezamen worden verricht en tevens dat de W-kaart ter beschikking wordt gesteld aan familieleden en vrienden ten behoeve van inkopen (beroepschrift bladzijde 4 bovenaan). Door de inspecteur is erkend, zoals belanghebbende stelt, dat privé-inkopen bij W plaatsvinden (vertoogschrift bladzijde 9 bovenaan). Daarmee staat tussen partijen vast dat de voorwaarden (afgezien van wellicht hun civielrechtelijke waarde) niet tot gevolg hebben dat in feite de zekerheid of zelfs maar een hoge mate van waarschijnlijkheid bestaat dat alleen goederen ten behoeve van de onderneming worden gekocht.

2.2.2. Ook op het paspoortnummer van belanghebbende zijn goederen aangekocht die niet voor de onderneming van belanghebbende bestemd waren.

2.2.2.1. Voor wat betreft de non-food artikelen heeft de inspecteur dit uit zich zelf toegegeven en hij heeft als gevolg hiervan besloten deze non-food artikelen niet tot de "verzwegen omzet" van de onderneming te rekenen: Een standpunt dat juist moet worden geacht, maar dat toch duidelijk aangeeft dat de inspecteur (en ook het Hof) niet de volledige consequenties uit zijn eerder ingenomen standpunt ten aanzien van de beslissendheid van de leverings- en betalingsvoorwaarden heeft durven te trekken.

2.2.2.2. Voor wat betreft de food-artikelen heeft de inspecteur dit ook uit zich zelf toegegeven ten aanzien van de door de dochter in haar onderneming geboekte aankopen W op het paspoortnummer van haar vader.

Hiervoor geldt hetzelfde als voor 2.2.2.1..

2.2.2.3. Voor wat betreft de overige food-artikelen (andere dan 2.2.2.2.) heeft belanghebbende gesteld dat voor een aanzienlijk bedrag door vrienden op zijn paspoort is gekocht.

Het Hof heeft deze stelling onvoldoende bewezen geacht en met name de vier in kopie overgelegde verklaringen van derden daartoe te vaag en op zich zelf onvoldoende geacht.

Dit oordeel van het Hof is onjuist en onvoldoende gemotiveerd omdat:

2.2.2.3.1. Op belanghebbende niet de bewijslast rustte dat derden op zijn paspoort hadden gekocht, maar op de inspecteur de bewijslast rustte dat de op het paspoort gekochte goederen voor de onderneming van belanghebbende waren bestemd (zie 2.1.).

2.2.2.3.2. De verklaringen van deze derden geenszins vaag waren, althans niet vager waren dan onder deze omstandigheden (na geruime tijd, en zelfs voor overledenen) van hen redelijkerwijs mocht worden verwacht, zodat deze verklaringen op zijn minst voldoende waren om de inspecteur in zijn bewijsplicht (zie 2.2.2.3.1.) niet zonder meer geslaagd te achten.

2.2.2.4. Voor wat betreft de food-artikelen heeft het Hof niet feitelijk vastgesteld (en heeft de inspecteur ook niet bewezen) dat het hier artikelen betrof die tot deze bedragen in de onderneming van belanghebbende (een café-bedrijf) redelijkerwijs konden worden omgezet. Vast staat immers dat onder "food" in de administratie van W niet valt "Gedistilleerd", welke categorie juist voor de onderneming van belanghebbende het overgrote deel van de omzet uitmaakt. Het Hof mocht dan ook tot zijn uitspraak niet komen zonder ten aanzien van deze kwestie een feitelijk onderzoek in te stellen en op grond van dit onderzoek een oordeel omtrent deze kwestie uit te spreken.

II. Met betrekking tot de verplichting om alle facturen W te boeken.

1. Het Hof heeft, in navolging van de inspecteur, zijn oordeel dat de facturen W hadden moeten worden geboekt doen steunen op artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Het Hof heeft hierbij echter onvoldoende onderkend dat;

1.1. De genoemde verplichtingen slechts gelden voor de aan hem als

ondernemer (en niet als privé-persoon) geleverde goederen of uitgereikte facturen, terwijl in casu juist in discussie is:

1.1.1. Dat de goederen aan hem zijn geleverd en/of de facturen aan hem zijn uitgereikt.

Dit is echter door het Hof niet feitelijk vastgesteld (zie 2.2.2.2., 2.2.2.3. in verband met het kopen door dochter en vrienden).

1.1.2. Dat de goederen aan hem als ondernemer zijn geleverd en/of de facturen aan hem als ondernemer zijn uitgereikt.

Dit is echter door belanghebbende bestreden en door het Hof onjuist casu quo onvoldoende casu quo onvoldoende gemotiveerd vastgesteld (zie 2.2.2.1. en 2.2.2.4. ten aanzien van kopen voor privé-gebruik).

1.2. Artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968 slechts administratieve verplichtingen oplegt die moeten worden nageleefd indien aan de sub 1.1. genoemde vereisten is voldaan, zodat artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geen enkele materiële betekenis heeft voor de beslissing van het onderhavige geschil.

2. Het Hof heeft vervolgens overwogen dat belanghebbende onvoldoende tegenbewijs heeft geleverd dat hij in casu de facturen W niet had behoeven te boeken, in afwijking van het bepaalde in artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968.

2.1. Het Hof legt hiermede ten onrechte de bewijslast op aan belanghebbende. Zoals hiervoor al opgemerkt dient op de eerste plaats de inspecteur te bewijzen dat op de facturen door belanghebbende zelf inkopen zijn gedaan welke voor zijn onderneming konden zijn bestemd.

Belanghebbende heeft onder andere door het overleggen van de vier verklaringen van derden aannemelijk proberen te maken dat geen sprake was van inkopen door hem zelf voor zijn onderneming. Meer kan van belanghebbende niet worden verwacht.

2.2. Indien het Hof in casu artikel 29 AWR (omkering van bewijslast) van toepassing acht had het Hof zulks uitdrukkelijk behoren te stellen, nu de toepasselijkheid van dit artikel door de inspecteur is gesteld doch door belanghebbende uitdrukkelijk en gemotiveerd is bestreden.

Mocht in casu artikel 29 AWR toch en terecht zijn toegepast, dan dient nog het volgende te worden opgemerkt:

2.2.1. Het oordeel van het Hof is innerlijk tegenstrijdig, nu eerst wordt geoordeeld dat alle facturen van W hadden moeten worden geboekt en vervolgens wordt overwogen dat belanghebbende niet heeft bewezen dat bepaalde facturen niet hadden behoeven te worden geboekt en andere kennelijk niet. 's Hof's oordeel is immers duidelijk inconsequent door kennelijk geen boekingsverplichting aan te nemen voor aankopen door de dochter (zie 2.2.2.2.) en aankopen van non-food artikelen.

2.2.2. Het Hof overweegt dat belanghebbende niet heeft bewezen dat hij de facturen W niet had behoeven te boeken en grondt hierop blijkbaar het oordeel dat de naheffingsaanslag terecht is opgelegd.

Hierbij miskent het Hof dat het belanghebbende, ook in geval van omkering van de bewijslast, vrijstaat op welke wijze ook aan te tonen dat de naheffingsaanslag te hoog is. Een beperking in de zin die het Hof hier vermeldt is noch op de wet, noch op de jurisprudentie gebaseerd.

III. Met betrekking tot de verhoging.

Het Hof heeft zijn oordeel dat moet worden aangenomen dat het zo niet aan opzet dan toch aan grove schuld van belastingplichtige valt te wijten dat te weinig belasting is betaald, gemotiveerd met de zinsnede "gelet op het vorenoverwogene".

Een dergelijke motivering is echter onvoldoende, mede gezien het verweer dat belanghebbende in deze kwestie heeft geleverd. Belanghebbende heeft immers gesteld dat de aankopen niet door hem en niet voor zijn onderneming zijn verricht en dat de facturen (ook al zijn die via het paspoort op zijn naam geboekt) niet aan hem zijn uitgereikt casu quo door hem niet hoefden te worden geboekt respectievelijk behouden. In zijn beroepschrift heeft belanghebbende gesteld dat de naheffing alleen zou worden veroorzaakt door een formele interpretatie van de administratieve verplichtingen, welke noch belanghebbende noch diens adviseur heeft voorzien.

Het Hof heeft inderdaad de aanslag gehandhaafd op formele

administratieve gronden (met name de verwijzing naar artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968). Afgezien van de juistheid van dat onderdeel van de uitspraak heeft het Hof nergens vastgesteld dat belanghebbende op de hoogte was respectievelijk redelijkerwijs op de hoogte moest zijn van het feit dat het enkele feit dat bij W was gekocht op zijn paspoort (niet alleen voor gebruik in zijn onderneming maar ook voor privé-gebruik en niet alleen ten aanzien van aankopen door hem zelf maar ook door anderen) voor hem de verplichting zou meebrengen deze inkopen te boeken, evenals hiermee corresponderende verkopen.";

Overwegende dat belanghebbende bij brief van 6 oktober 1982 heeft verzocht de zaak mondeling door een nog aan te wijzen advocaat te mogen doen toelichten en daarop nog te zullen terugkomen doch eerst bij brief van 12 september 1983 heeft te kennen gegeven daarvan af te zien;

Overwegende aangaande onderdeel I, sub 1, van het middel:

dat het Hof heeft geoordeeld dat gelet op de door de Inspecteur geschetste gang van zaken rond de boeking van de verkopen bij W geen redenen zijn gebleken om deze niet betrouwbaar te achten;

dat het Hof hierbij met de door de Inspecteur geschetste gang van zaken rond de boeking van de verkopen bij W klaarblijkelijk het oog heeft op hetgeen het Hof dienaangaande in zijn uitspraak onder de weergave van het standpunt van de Inspecteur heeft vermeld;

dat het Hof aldus een oordeel van feitelijke aard heeft gegeven, dat naar de eis der wet met redenen is omkleed, zodat het in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden;

dat voormeld oordeel van het Hof klaarblijkelijk mede inhoudt dat de van de boeking van de verkopen gemaakte computeruitdraai en de daaruit vervaardigde renseignementen betrouwbaar zijn te achten;

dat het Hof de bewijslast niet onredelijk heeft verdeeld door belanghebbende te belasten met het bewijs dat de boeking van de verkopen bij W niet betrouwbaar is;

dat, voor zover belanghebbende bestrijdt de door het Hof voor

voormeld oordeel mede gebezigde grond dat de kopers steeds een factuur wordt uitgereikt waarop alle gegevens staan vermeld die in de registratie van de verkopen zijn opgenomen, die bestrijding faalt aangezien die grond door het Hof kennelijk ten overvloede is gebezigd;

dat dit subonderdeel dus faalt;

Overwegende aangaande onderdeel I, sub 2, van het middel:

dat het Hof heeft geoordeeld dat de inkopen van belanghebbende bij W - waaronder het Hof klaarblijkelijk verstaat alle inkopen van de, door de Inspecteur overigens niet nader omschreven, goederen welke met gebruikmaking van het op naam van belanghebbende staande W-paspoort hebben plaatsgevonden - zijn gedaan in het kader van de onderneming van belanghebbende;

dat het Hof dit oordeel onder meer heeft gegrond op de omstandigheid dat de ontvanger van een W-paspoort door zijn ondertekening bevestigt dat het paspoort uitsluitend zal worden gebruikt voor inkoopdoeleinden ten behoeve van zijn bedrijf;

dat de gedachtengang van het Hof aldus is gebaseerd op de op zich zelf voor de hand liggende veronderstelling dat bedoelde ontvanger zich, althans in het algemeen, overeenkomstig die bevestiging gedraagt;

dat echter belanghebbende de toelaatbaarheid van een dergelijke veronderstelling uitdrukkelijk heeft bestreden met de stelling dat het algemeen bekend is dat bij W zowel voor zakelijke als voor privé-doeleinden wordt gekocht;

dat het Hof in zijn uitspraak aan deze stelling van belanghebbende, met welke, indien juist, 's Hofs gedachtengang onverenigbaar is, zonder enige motivering is voorbijgegaan;

dat aldus het Hof zijn uitspraak niet naar de eis der wet met redenen heeft omkleed;

dat dit onderdeel van het middel derhalve gegrond is en de bestreden uitspraak niet in stand kan blijven;

Overwegende dat de overige onderdelen van het door belanghebbende aangevoerde middel geen behandeling meer behoeven;

Vernietigt de uitspraak van het Hof;

Verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

Gedaan bij de Heren Vroom, Vice-President, Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, Raden, en door de Vice-President voornoemd uitgesproken ter Raadkamer van de achttiende april 1900 vier en tachtig, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Van den Dries.

Van den Dries

Vroom